



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 28 lipca 2017 r.

Pozycja 138

POSTANOWIENIE

z dnia 12 czerwca 2017 r.

Sygn. akt Ts 49/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Lech Morawski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej M.G. w sprawie zgodności:

art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, ze zm.) z:

- 1) art. 32 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W sporządzonej przez radcę prawnego i wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 28 lutego 2017 r. (data nadania) skardze konstytucyjnej M.G. (dalej: skarżąca) zarzuciła niezgodność art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, ze zm.; dalej: u.p.s.d.) z art. 32 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji, a także z art. art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

Pismem z sierpnia 2012 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. (dalej: organ), prowadzący czynności sprawdzające, wezwał skarżącą do złożenia wyjaśnień co do źródeł przychodów za lata 2006-2009 z powodu niezłożenia przez nią zeznań podatkowych za wskazany okres.

W piśmie z 23 sierpnia 2012 r. skarżąca oświadczyła, że należąca do niej nieruchomości została zakupiona przez jej rodziców ze środków uzyskanych ze sprzedaży ich mieszkania. Przelewu na konto sprzedającego w kwocie 25 000,00 zł dokonał ojciec skarżącej (załączka), zaś pozostałą sumę 210 000,00 zł uiściła matka skarżącej. Jednocześnie skarżąca wskazała, że wcześniej nikt nie został poinformowany o tzw. umowie darowizny.

15 maja 2013 r. organ, działając na podstawie art. 155 § 1 w związku z art. 272 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) oraz art. 4a u.p.s.d., wezwał skarżącą do udzielenia wyjaśnień dotyczących darowizny środków pieniężnych w łącznej kwocie 235 000,00 zł. W odpowiedzi, 21 maja 2013 r., skarżąca oświadczyła, że darowizny od rodziców: 15 lipca 2009 r. w kwocie 25 000,00 zł oraz 28 sierpnia 2009 r. w kwocie 210 000,00 zł były dokonane z majątku wspólnego jej rodziców.

W związku z powyższym, postanowieniami z maja 2013 r. organ wszczął wobec skarżącej postępowania w sprawie podatku od spadków i darowizn dotyczące nabycia w drodze darowizny środków pieniężnych – odpowiednio – od jej matki oraz od jej ojca.

W piśmie z 29 maja 2013 r. skarżąca złożyła – wraz z wyrażeniem czynnego żalu – zeznania podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych SD-3 wraz z wyjaśnieniem, że zeznania dotyczą darowizn w kwocie 5 726,00 zł (darowizna od ojca w wysokości 25 000,00 zł pomniejszona o zwolnienie z art. 4 ust. 1 pkt 5 u.p.s.d. oraz kwotę wolną od podatku na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 1 tej ustawy) oraz w kwocie 190 726,00 zł (darowizna od matki w wysokości 210 000,00 zł pomniejszona o zwolnienie z art. 4 ust. 1 pkt 5 u.p.s.d. oraz kwotę wolną od podatku na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 1 ustawy). Ponadto potwierdziła, że środki pieniężne nabyła w drodze darowizny od rodziców w oparciu o umowę ustną, z zamiarem bezpośredniego ich przeznaczenia na cele mieszkaniowe. Pomimo wcześniejszych oświadczeń, że darowizny pochodzą z majątku wspólnego rodziców skarżąca wykazała w zeznaniach kwoty i daty powstania obowiązku podatkowego wynikające z przedłożonych wcześniej kserokopii przelewów bankowych. Zarzuciła niezasadne powołanie przez organ w wezwaniu z 15 maja 2013 r. przepisu art. 272 pkt 3 ordynacji podatkowej.

Następnie pismem z 17 czerwca 2013 r. skarżąca zakwestionowała skuteczność wszczętego postępowania podatkowego w jej sprawie, a pismem z 24 czerwca 2013 r. wezwała organ podatkowy do usunięcia naruszenia prawa przez uchylenie postanowienia wszczynającego postępowanie podatkowe wobec niej, jako naruszającego art. 165 § 7 ordynacji podatkowej.

Decyzjami z sierpnia 2013 r. organ ustalił wobec skarżącej zobowiązania w podatku od spadków i darowizn w wysokości po 21 573,00 zł z tytułu darowizn środków pieniężnych w kwotach po 117 500,00 zł odpowiednio od matki oraz od ojca skarżącej, otrzymanych w 2009 r., na które skarżąca powołała się przed organem 23 sierpnia 2012 r. Organ wskazał, że darowizny te zostały powołane przez skarżącą w trakcie czynności sprawdzających prowadzonych przez organ podatkowy, a należny podatek z tytułu otrzymania od matki oraz od ojca środków pieniężnych w 2009 r. nie został zapłacony. Skarżącą zaliczono do I grupy podatkowej – stosownie do art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d., dla której kwoty wolne wynoszą po 9 637,00 zł, co wynika z art. 9 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. W konsekwencji organ zastosował art. 15 ust. 4 u.p.s.d. wobec pozostałych kwot – po 107 863,00 zł.

W odwołaniu od tych decyzji skarżąca wniosła o ich uchylenie w całości i umorzenie postępowania w sprawie w zakresie zastosowania sankcyjnej stawki podatku w wysokości 20% oraz określenie podatku według skali podatkowej z art. 15 ust. 1 u.p.s.d. albo uchylenie decyzji i przekazanie spraw do ponownego rozpatrzenia.

Decyzjami z grudnia 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w S. (dalej: organ odwoławczy) utrzymał w mocy zaskarżone rozstrzygnięcia.

W skargach do sądu administracyjnego na obie decyzje z grudnia 2013 r. skarżąca – zarzucając organowi odwoławczemu naruszenie art. 233 § 1 pkt 1 i art. 272 ordynacji podatkowej oraz art. 4 ust. 1 pkt 5, art. 6 ust. 4, art. 9 ust. 1 pkt 1 i art. 15 ust. 4 u.p.s.d. – wniosła o ich uchylenie oraz o uchylenie poprzedzających je decyzji z sierpnia 2013 r. i przekazanie spraw do ponownego rozpatrzenia z ewentualnymi zaleceniami określenia wysokości zobowiązania w podatku od spadków i darowizn z zastosowaniem skali z art. 15 ust. 1 u.p.s.d.

Wyrokami z maja 2014 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w S., uznawszy zasadność zarzutów naruszenia w postępowaniu podatkowym art 4 ust. 1 pkt 5 u.p.s.d. (błędna wykładnia tego przepisu), na podstawie art. 145 § 1 lit. a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.; dalej: p.p.s.a.) uchylił obie decyzje organu odwoławczego z grudnia 2013 r. oraz na podstawie art. 152 p.p.s.a. stwierdził, że przedmiotowe rozstrzygnięcia nie podlegają wykonaniu.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z października 2016 r. oddalił skargi kasacyjne skarżącej od wyroków sądu pierwszej instancji.

3. Zdaniem skarżącej art. 4a ust. 1 u.p.s.d. narusza „prawo do równości w ponoszeniu obciążeń publicznoprawnych z uwzględnieniem zasady adekwatności i proporcjonalności – wyrażonych w art. 32 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji” oraz „prawo do własności i praw majątkowych, a w szczególności prawo do poszanowania własności i praw majątkowych przez państwo z uwzględnieniem zasad adekwatności i proporcjonalności w nakładaniu ciężarów publicznoprawnych – wyrażonych w art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji”.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom, a także czy nie zachodzą przesłanki, o których mowa w art. 59 ust. 1 pkt 2-4 ustawy o TK.

2. Trybunał stwierdza, że wniesiona skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów uprawniających do jej merytorycznego rozpoznania.

3. W pierwszej kolejności należy wskazać, że jedną z podstawowych przesłanek wniesienia skargi konstytucyjnej, wymienioną w art. 79 Konstytucji, jest wydanie ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego. Ustalając wykładnię terminu „orzeczenie”, Trybunał Konstytucyjny stwierdzał wielokrotnie, że działanie organów musi przybrać charakter władczy i określać sytuację prawną indywidualnie określonego podmiotu. Pojęcie „orzeczenia” obejmuje przy tym rozstrzygnięcia, które nakładają, zmieniają lub uchylają obowiązki albo przyznają, zmieniają lub znoszą uprawnienia. Do orzeczeń o wolnościach, prawach lub obowiązkach należy zaliczyć również rozstrzygnięcia, które stwierdzają istnienie obowiązku lub uprawnienia, jeżeli rozstrzygnięcia te mają znaczenie dla realizacji określonych uprawnień lub obowiązków jednostki. Do orzeczeń o wolnościach, prawach lub obowiązkach mogą należeć także rozstrzygnięcia polegające na odmowie wydania jednego z wymienionych rozstrzygnięć (por. postanowienia TK z: 4 grudnia 2000 r., SK 10/99, OTK ZU nr 8/2000, poz. 300 oraz z 29 października 2002 r., SK 20/02 OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 79).

W świetle regulacji art. 79 ust. 1 Konstytucji – przy braku rozstrzygnięcia o charakterze ostatecznym w rozumieniu konstytucyjnym – wniesienie skargi konstytucyjnej nie jest dopuszczalne. Warunek ten został skonkretyzowany w art. 77 ust. 1 ustawy o TK. W myśl tego przepisu skarga konstytucyjna może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu trzech miesięcy od dnia doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie zwracał uwagę na subsydiarny charakter skargi konstytucyjnej w polskim systemie prawnym. Skarga może zostać wniesiona

dopiero po bezskutecznym wyczerpaniu innych środków prawnych. Aby więc skarga konstytucyjna mogła być wniesiona, naruszenie praw lub wolności skarżącego musi wystąpić w wyniku orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, podjętego na podstawie aktu normatywnego, którego dotyczy zarzut niezgodności z Konstytucją stanowiący przedmiot skargi. Zawsze wcześniej musi toczyć się przed jednym z wymienionych organów postępowanie w indywidualnej sprawie skarżącego, zakończone wydaniem orzeczenia mającego charakter orzeczenia ostatecznego, tzn. takiego, w stosunku do którego nie będzie przysługiwał już żaden środek prawny pozwalający na uruchomienie innego postępowania, którego przedmiotem byłoby zweryfikowanie tego orzeczenia. Skarga przysługuje więc po wyczerpaniu wszystkich środków prawnych przewidzianych w procedurze sądowej lub administracyjnej, na orzeczenie mające charakter ostateczny. Dopóki nie została wyczerpana droga prawna, nie można ocenić czy mamy do czynienia z niekonstytucyjnością aktu normatywnego jako podstawą orzekania, czy też z wadliwościami procesu stosowania prawa (por. postanowienie TK z 28 listopada 2001 r., SK 12/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 267).

W rozpoznawanej sprawie konsekwencją wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S. z maja 2014 r. w sprawach oraz utrzymujących je w mocy wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z października 2016 r. w sprawach jest uchylenie decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w S. z grudnia 2013 r. w sprawach. Uchylenie decyzji organu odwoławczego pozbawiło kwestionowane rozstrzygnięcie administracyjne waloru „ostateczności”, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji (trwają bowiem ponownie postępowania odwoławcze od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. z sierpnia 2013 r. w sprawach. Nie zostały zatem zakończone postępowania w sprawach, w związku z którymi skarżąca wystąpiła ze skargą konstytucyjną. Od wydanej w następstwie prawomocnych wyroków sądu administracyjnego kolejnych decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w S. skarżące (jako stronie postępowania) będzie przysługiwać prawo poddania tych rozstrzygnięć kontroli sądów administracyjnych pierwszej i drugiej instancji.

W ocenie Trybunału nie jest także uprawnione utożsamianie oceny prawnej wyrażonej w uzasadnieniu wyroku sądu administracyjnego – w związku z tym, że organy skarbowe orzekające ponownie w sprawie skarżącej są nią związane – z ostatecznym orzeczeniem wydanym w sprawie skarżącej. Dopiero bowiem wydanie w sprawie skarżącej orzeczenia kończącego postępowanie prowadzić może do stwierdzenia o naruszeniu jej konstytucyjnych wolności lub praw. Stąd też, jeżeli w wyniku ponownego rozpoznania sprawy skarżącej przez organy skarbowe zapadnie ostateczne orzeczenie, skarżąca uzyska legitymację do wystąpienia ze skargą konstytucyjną, aby poddać ocenie unormowania, na podstawie których orzeczono o jej prawach lub wolnościach konstytucyjnych. Walor ostateczności nadaje zaś takiemu orzeczeniu wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego wydany wskutek skargi skarżącej. Wówczas też dochodzi do wypełnienia ustawowej przesłanki wyczerpania przysługującej skarżącej drogi prawnej (por. w podobnej sprawie postanowienia TK z: 19 kwietnia 2012 r. i 18 lipca 2012 r., Ts 312/11, OTK ZU nr 4/B/2012, poz. 380 i 381).

W związku z powyższym Trybunał stwierdza, że skarga konstytucyjna sformułowana została przez skarżącą przedwcześnie. Konsekwencją wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S. z maja 2014 r. (podtrzymanych przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrokami z października 2016 r.) musi być bowiem uznanie, że postępowanie zainicjowane decyzjami Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. z sierpnia 2013 r. nie zostało dotąd zakończone wydaniem ostatecznego orzeczenia.

W tym stanie rzeczy należało odmówić nadania dalszego biegu skardze na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 ustawy o TK.

4. Niezależnie od powyższego za odmową nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej przemawia także „oczywista bezzasadność” – w rozumieniu art. 61

ust. 4 pkt 3 ustawy o TK – zarzutu naruszenia wskazanych w *petitum* skargi przepisów Konstytucji przez art. 4a ust. 1 u.p.s.d.

4.1. Trybunał przypomina, że w swoim dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, iż ze względu na charakter skargi konstytucyjnej jako *ultima ratio* w systemie ochrony konstytucyjnych wolności lub praw jednostki warunkiem dopuszczalności merytorycznego rozpoznania tego środka prawnego (wydania orzeczenia w sprawie) jest wykazanie przez skarżącego minimalnej staranności w trosce o zabezpieczenie swoich interesów prawnych przed wniesieniem skargi. Skarga konstytucyjna – co wymaga szczególnego podkreślenia – nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie (zob. np. postanowienia TK z: 15 listopada 2013 r. i 4 lutego 2015 r., Ts 193/12, OTK ZU nr 1/B/2015, poz. 9 i 10). Brak takiej staranności należy oceniać jako przyczynienie się przez skarżącego do ukształtowania jego sytuacji prawnej, a to zaś przekłada się na odmowę nadania dalszego biegu skardze (na etapie rozpoznania wstępnego) lub umorzenie postępowania (na etapie rozpoznania merytorycznego).

Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skarga konstytucyjna może dotyczyć wyłącznie aktu prawnego, na podstawie którego wydane zostało orzeczenie naruszające konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego. Jak zauważył Trybunał w wyroku z 15 października 2002 r. w sprawie SK 6/02 (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 65): „Skarga konstytucyjna wedle Konstytucji nie jest skargą «na rozstrzygnięcie», lecz skargą «na przepis». (...) To kształtuje w szczególny sposób dowodowe powinności skarżącego: nawet bowiem wykazanie istnienia związku koniecznego (typu *conditio sine qua non*) między zarzucanym naruszeniem wolności (praw) konstytucyjnych a rozstrzygnięciem, które ów skutek spowodowało, nie jest tożsame z dowodem, że przyczyną zarzucanego naruszenia jest niekonstytucyjność samego przepisu będącego prawną podstawą rozstrzygnięcia. Niezbędne jest bowiem wykazanie, że związek ten istnieje między brakiem konstytucyjności przepisu a naruszeniem prawa lub wolności”.

Ciężar udowodnienia tego faktu spoczywa przy tym na skarżącym (por. art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK).

W odniesieniu do rozpoznawanej skargi konstytucyjnej wskazany warunek nie został spełniony. Choć Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony do badania prawidłowości stosowania prawa przez sądy czy organy administracji (nie może bowiem pełnić funkcji kolejnego „organu odwoławczego” – zob. np. postanowienie TK z 1 grudnia 2010 r., SK 50/07, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 130), to nie może zignorować tego, że określenie wobec skarżącej wysokości podatku od spadków i darowizn przy zastosowaniu stawki 20% w świetle przytoczonych przez skarżącą okoliczności nie wynika samoistnie z zaskarżonego art. 4a ust. 1 u.p.s.d. Pierwotną przyczyną takiego rozstrzygnięcia jest to, że skarżąca nie zgłosiła w przepisany termin faktu otrzymania darowizny od swoich rodziców.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 *in principio* u.p.s.d. podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem darowizny.

W myśl art. 5 u.p.s.d. obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności lub praw majątkowych.

W odniesieniu do nabycia tytułem darowizny obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia; jeżeli jednak ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń (art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d.).

Stosownie do art. 17a ust. 1 u.p.s.d. podatnicy podatku od spadków i darowizn są obowiązani – z wyjątkiem sytuacji, gdy podatek pobierany jest przez płatnika – złożyć, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych według ustalonego wzoru. Do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Opodatkowanie następuje na zasadach określonych w art. 14 (dotyczącym grup podatkowych) oraz art. 15 ust. 1-3 u.p.s.d. (dotyczącym „zwykłych” skal podatkowych).

W myśl zaś zaskarżonego w niniejszej sprawie art. 4a ust. 1 u.p.s.d. zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli: zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-5, 7 i 8 oraz ust. 2 u.p.s.d., a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4 (pkt 1) oraz w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie pięciu lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. – udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym (pkt 2).

W przypadku, gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia (art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d.). Wówczas nabycie w drodze darowizny podlega opodatkowaniu według stawki 20% na zasadzie art. 15 ust. 4 u.p.s.d.

W stanie faktycznym poprzedzającym wniesienie skargi konstytucyjnej skarżąca zawarła w 2009 r. (w formie ustnej) umowę darowizny środków pieniężnych na zakup mieszkania ze swoimi rodzicami, których przelew (w imieniu skarżącej na rachunek sprzedającego) nastąpił w dwóch transzach: 15 lipca 2009 r. i 28 sierpnia 2009 r. Z uwagi na to, że umowa darowizny nie została sporządzona w formie aktu notarialnego, obowiązek podatkowy wobec skarżącej powstał w momencie dokonania wskazanych wyżej przelewów.

Mimo wyraźnych postanowień właściwych przepisów u.p.s.d. skarżąca nie dopełniła w przepisany termin obowiązku zgłoszenia do urzędu skarbowego otrzymanej darowizny. Nie skorzystała też z możliwości zwolnienia otrzymanej darowizny z opodatkowania.

Dopiero w toku prowadzonych w 2012 r. przez organ podatkowy czynności sprawdzających wobec skarżącej – w związku z niezłożeniem przez nią zeznań podatkowych za lata 2006-2009 – skarżąca poinformowała o otrzymanej darowiznie, składając zeznanie SD-3 wraz z pismem z 29 maja 2013 r. W tej sytuacji ustalono wobec niej podatek od otrzymanej darowizny przy zastosowaniu stawki 20%.

W tym stanie rzeczy Trybunał stwierdza, że to nie zakwestionowany przepis spowodował ustalenie wobec skarżącej podatku od spadków i darowizn według sankcyjnej stawki 20%, ale wyłącznie niezachowanie należytej staranności przez samą skarżącą. Przepisy u.p.s.d. dotyczące powstawania zobowiązania podatkowego od darowizny są na tyle precyzyjne, że niezastosowanie się do nich wynikać może wyłącznie albo z ich nieznamości, albo ze świadomej chęci uniknięcia obowiązku podatkowego. Okoliczność, że skarżąca ujawniła otrzymanie darowizny w toku czynności sprawdzających (oświadczenie), a następnie postępowania podatkowego (zeznanie SD-3), jest tu bez znaczenia, gdyż w obu przypadkach ustawodawca wyraźnie upoważnił organy podatkowe do pozyskiwania

informacji mających wpływ na ustalenie istnienia albo nieistnienia podatkowego stanu faktycznego.

Powyższa okoliczność przemawia za odmową nadania dalszego biegu skardze na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 3 ustawy o TK.

4.2. Należy też zauważyć, że każdorazowa ocena dopuszczalności wskazania przepisów konstytucyjnych powoływanych „samodzielnie” czy też „związkowo” w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną wymaga uprzedniego zbadania, czy da się z nich wyprowadzić – choćby pośrednio – treści odnoszące się do konstytucyjnych praw, wolności lub obowiązków jednostki (zob. np. postanowienie TK z 19 października 2010 r., Ts 257/08, OTK ZU nr 5/B/2010, poz. 336), a także, czy zarzuty sformułowane w oparciu o te przepisy nie są oczywiście bezzasadne.

W niniejszej sprawie skarżąca powołała dwie grupy wzorców kontroli względem zaskarżonego przepisu, tj. art. 32 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

W odniesieniu do pierwszej grupy wzorców należy przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wyraził już pogląd, iż z przepisów zastrzegających ustawową formę nakładania obowiązków, w tym świadczeń podatkowych (art. 84 Konstytucji), jak i z przepisów wymieniających elementy konstrukcyjne podatku, dla których wymagana jest forma ustawy (art. 217 Konstytucji), nie wynikają bezpośrednio prawa lub wolności, które mogłyby stanowić podstawę skargi konstytucyjnej. W szczególności w wyroku z 5 listopada 2008 r. w sprawie SK 79/06 (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153) oraz postanowieniu pełnego składu z 16 lutego 2009 r. w sprawie Ts 202/06 (OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23) Trybunał, odwołując się do swojego wcześniejszego orzecznictwa, stwierdził, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego nie funkcjonują równolegle, i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach oraz prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Natomiast art. 2 Konstytucji gwarantuje określony standard kreowania przez ustawodawcę wolności i praw oraz ogólny standard korzystania z nich przez podmioty, jednak nie statuuje żadnej konkretnej wolności czy prawa. W konsekwencji może stanowić „związkowy wzorec” kontroli tylko w razie wskazania przez skarżącego, jaka jego wolność lub jakie prawo, wynikające z innych przepisów („wzorce podstawowe”), są uregulowane wbrew zasadom demokratycznego państwa prawnego (zob. m.in. postanowienie pełnego składu TK z 23 stycznia 2002 r., Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60). Także art. 32 Konstytucji w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną może być wzorcem kontroli wyłącznie w sytuacji doprecyzowania przez skarżącego, w zakresie jakiego konstytucyjnego prawa lub wolności upatruje on naruszenie zasady równości wobec prawa oraz niedyskryminacji; brak takiego odniesienia wyłącza możliwość oparcia skargi konstytucyjnej samoistnie na zarzucie naruszenia konstytucyjnej zasady równości (zob. postanowienie pełnego składu TK z 24 października 2001 r., SK 10/01 (OTK ZU OTK ZU nr 7/2001, poz. 225).

Należy w związku z tym uznać, że przepisy Konstytucji gwarantujące określone wolności lub prawa mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla unormowań nakładających obowiązki, o ile występuje rzeczywisty związek pomiędzy wymogiem realizacji danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej konstytucyjnej wolności lub prawa. Z tego też powodu badanie zgodności art. 4a ust. 1 u.p.s.d. z art. 32 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji jest niedopuszczalne (art. 59 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 61 ust. 4 pkt 1 ustawy o TK).

W przypadku zaś drugiej grupy wzorców należy zwrócić uwagę na to, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalone jest stanowisko, iż samo zobowią-

zanie podmiotu do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w jego sferę majątkową, w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności (zob. np. wyroki TK z: 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33 oraz 29 listopada 2006 r., SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156).

Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, ma charakter powszechny i został uregulowany na poziomie konstytucyjnym w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Wynika stąd, że przepisy prawa daninowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, upoważniającą do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (zob. wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Obowiązek uiszczania danin publicznych oznacza zatem ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem. Prowadzi ona do umniejszenia substancji tego majątku. Realizacja obowiązków daninowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe (por. wyrok TK z 5 listopada 2008 r., SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów (zob. wyrok TK w sprawie K 6/02).

Zakres i treść tego obowiązku mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. Dotyczy to w szczególności zachowania właściwej formy nakładania obowiązków daninowych, w tym – przestrzegania reguł uchwalania ustaw wprowadzających obciążenia publiczne (podatki i inne daniny), zachowania precyzji norm (przepisów) daninowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Zarzut naruszenia przez ustawodawstwo daninowe art. 64 Konstytucji może zatem dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia daniny, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych (zob. wyrok TK w sprawie SK 79/06). W orzecznictwie Trybunału wielokrotnie podkreślano również, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych nie mogą kształtować obowiązku daninowego w taki sposób, który czyniłby z nich instrument konfiskaty mienia (zob. np. wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 stycznia 1999 r., K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1 oraz 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95).

Ponadto, oceniając legislację daninową, Trybunał zwracał uwagę na względną swobodę ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Podkreślał jednocześnie, że swoboda kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób równoważona istnieniem obowiązku ustawodawcy szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji (zob. wyrok TK z 14 września 2001 r., SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166).

Choć w skardze konstytucyjnej została spełniona powinność wskazania wzorca kontroli przewidującego konstytucyjne prawo podmiotowe (art. 64 ust. 1 Konstytucji, który został powiązany z art. 31 ust. 3 i w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji), to nie można mówić o zasadności sformułowanego zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Nie można bowiem uznać, aby nałożenie na skarżącą obowiązku zapłaty podatku od otrzymanej darowizny przy zastosowaniu sankcyjnej stawki 20% (w sytuacji, gdy skarżąca zaniechała – z jednej strony – w przepisany termin powiadomić urząd skarbowy o otrzymaniu darowizny, z drugiej zaś – w ogóle zaniechała składania zeznań podatkowych za lata 2006-2009) prowadziło do nieproporcjonalnego naruszenia istoty prawa własności. Tym bardziej że ustawodawca w u.p.s.d. nie dokonał żadnego rozróżnienia podmiotowego lub przedmio-

towego w zakresie sankcyjnej stawki podatku od spadków i darowizn, które mogłoby przełożyć się w sposób dyskryminujący na pozycję skarżącej w stosunku do innych podmiotów objętych regulacją art. 15 ust. 4 u.p.s.d. Należy w tym miejscu przypomnieć też, że Konstytucja nie wyraża publicznego prawa podmiotowego ani do sprawiedliwego obciążania obowiązkiem podatkowym rozumianego jako prawo do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych (por. postanowienie TK z 29 stycznia 2014 r., SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8), ani tym bardziej do unikania sankcji finansowych z tytułu niewywiązywania się z obowiązków podatkowych (por. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Trybunał bierze też pod uwagę, że swoboda władzy ustawodawczej jest ograniczona zasadami i przepisami konstytucyjnymi. Jednak domniemanie powinno przemawiać na rzecz zgodności rozstrzygnięć ustawowych z Konstytucją, zaś jego obalenie wymaga bezspornego wykazania sprzeczności zachodzącej między ustawą a Konstytucją (zob. np. orzeczenie TK z 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK w 1994 r., cz. I, poz. 10).

Skarżąca nie uprawdopodobniła zasadności zarzutu niezgodności zakwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 Konstytucji (ujmowanego samodzielnie, jak i z pozostałymi „wzorcami związkowymi” powołanymi w skardze). Możliwość optymalizacji obciążeń daninowych (rozumianej jako nieuszczipianie substancji majątkowej jednostki w związku z realizacją obowiązku daninowego) nie jest prawem konstytucyjnym o charakterze podmiotowym, którego ewentualne naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się pogląd, zgodnie z którym skoro płacenie podatków jest obowiązkiem powszechnym, wynikającym wprost z art. 84 Konstytucji, związanych z tym nieuniknionych uszczipień majątkowych podatników nie można co do zasady rozpatrywać w kategoriach niedozwolonej ingerencji w prawo własności chronione na podstawie art. 64 Konstytucji, lecz należy je traktować jako konieczne „dopełnienie” prawa własności (por. wyroki TK z: 14 września 2001 r., SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26; 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83 oraz 13 października 2008 r., K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136, a także postanowienia TK z 18 listopada 2008 r., SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166 oraz 25 listopada 2009 r., SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159).

Powyższe przemawiało również za odmową nadania dalszego biegu skardze w zakresie badania zgodności art. 4a ust. 1 u.p.s.d. z 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 3 ustawy o TK.

Z przedstawionych wyżej powodów Trybunał postanowił jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 ustawy o TK skarżącej przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty doręczenia tego postanowienia.